

го учета, анализа и контроля (аудита).

Кроме того, в будущем будут нужны знания в области новых подходов к раскрытию информации, составления интегрированной отчетности (финансовой и нефинансовой), навыки составления корпоративной отчетности.

Университетам для студентов специальности «бухгалтерский учет, анализ и аудит» уже сейчас необходимо разрабатывать и включать в учебные планы дисциплины, дающие знания в области технологий облачных вычислений, цифровых и смарт технологий, других подобных технологий для бухгалтеров, аналитиков, аудиторов, а также навыки составления отчетности в формате не только МСФО, но и интегрированной и корпоративной отчетности. Важная роль здесь также принадлежит профессиональным бухгалтерским организациям (в Республике Беларусь — общественное объединение «Белорусская ассоциация бухгалтеров»).

Кроме того, университеты уже сейчас должны инвестировать в профессорско-преподавательский состав для его подготовки и обучения, в материально-техническое обеспечение, поддерживающее современные бухгалтерские технологии, разработку методического обеспечения соответствующих дисциплин (лекционных курсов).

Необходимы постоянные исследования влияния современных тенденций мировой экономики, процессов глобализации, развития технологий на профессию бухгалтер для своевременного принятия соответствующих ответных мер по ее совершенствованию и развитию. Требуются междисциплинарные научные исследования с целью реагирования на постоянное развитие цифровых технологий, продолжение глобализации стандартов отчетности, появление новых форм регулирования.

<http://edoc.bseu.by>

## НАУЧНО ОБОСНОВАННАЯ КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ – ПУТЬ К ИХ ЭКОНОМИЧЕСКОМУ ОБОСНОВАНИЮ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ

*Анищенко В.С., канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте УО «Белорусский государственный экономический университет»*

**Аннотация.** В современных условиях хозяйствования возрастает роль управления затратами. Научно обоснованная классификация затрат подразумевает создание информационной базы, обеспечивающей не только принятие эффективных управленческих решений, но и реализацию требований по экономическому обоснованию затрат.

**Введение.** До 2017 года основополагающим условием учета затрат при налогообложении прибыли была связь их с производством и реализацией товаров (работ, услуг). С учетом внесенных с 1 января 2017 года в налоговое законодательством изменений, появилось еще одно требование: затраты должны быть экономически обоснованы.

Затраты - стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности. С точки зрения бухгалтерского учета затраты могут быть активами (организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах) и расходами отчетного периода (организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах) (п.1 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов) [1].

В свою очередь активы - имущество, возникшее в организации в результате совершенных

### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Галица, И. А. Глобализация и инновационность управления / Экономический бюллетень НИЭИ Министерства экономики Республики Беларусь. — № 7. — 2016. — С. 40—42.
2. Muhammad, A. I. Future of Accounting Profession: Three Major Changes and Implications for Teaching and Research / Официальный сайт Международной федерации бухгалтеров (IFAC). — Режим доступа : <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/business-reporting/discussion/future-accounting-profession-three-major>. — Дата доступа : 20.03.2017.
3. Сергеева, М. Г. Дидактические принципы развития непрерывного экономического образования [Текст] / М. Г. Сергеева ; Региональный финансово-экономический инс-т. — Курск, 2012. — 422 с.

хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод. Расходы - уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации (ст.1 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности») [2].

Как видим, понятие «затраты» и «расходы организации» не являются односмысловыми. Расходы представляют собой только часть затрат организации, которая соответствует полученным в отчетном периоде доходам, т.е. расходы соотносятся с доходами для оценки результатов деятельности организации.

Доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

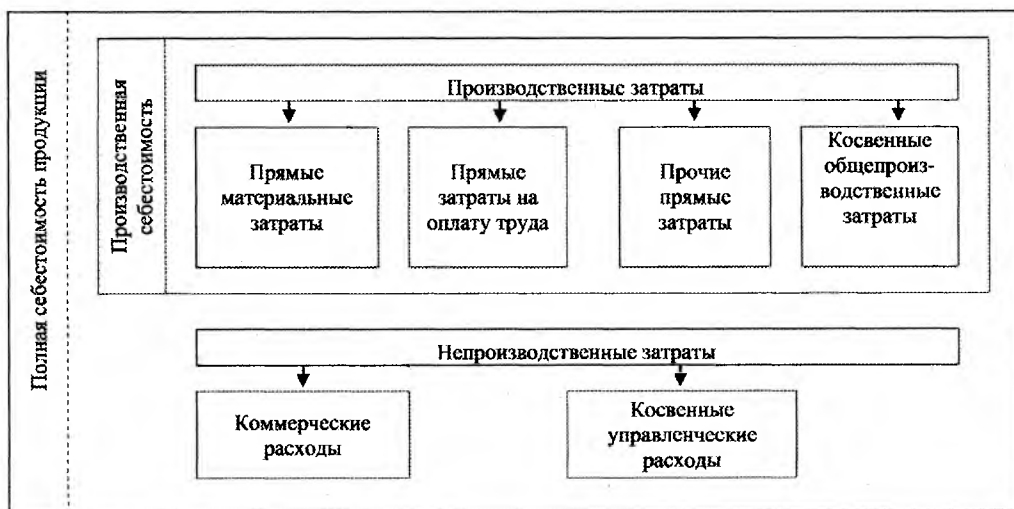
- доходы и расходы по текущей деятельности;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности [1].

Действующая практика учета затрат базируется на классификации их по функциям, выделяя при этом две ключевые группы: производственные и непроизводственные затраты, тем самым определяя наполняемость себестоимости с учетом норм действующего законодательства (рисунок 1.).

Доминирующее положение в общей системе бухгалтерского учета занимает учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг). Одним из определяющих моментов рациональной организации учета производственных затрат является экономически обоснованная их классификация, благодаря которой можно понять сущность затрат, их целесообразность, а также определить систему отражения не только на счетах бухгалтерского учета, но и удовлетворить востребованность в целях налогового учета.

**Основная часть.** С точки зрения налогового законодательства Республики Беларусь, затратами по производству и реализации товаров (работ, услуг) признаются экономически обоснованные затраты, определяемые на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости посредством проведения расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета в рамках ведения налогового учета) (п.2 ст.130 Налогового кодекса Республики Беларусь) [3].

Что такое экономически обоснованные затраты? С учетом того, что налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности.



**Рисунок 1. - Классификация затрат по функциям**

Примечание – Источник: Собственная разработка.

Безусловно, судить об экономически обоснованном смысле затрат может только сама организация. Ведь государство гарантирует всем равные возможности свободного использования способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (ст.13 Конституции Республики Беларусь) [4]. С учетом этого, налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эф-

фективность и целесообразность.

Вместе с тем, следует обращать внимание на тот факт, что экономически обоснованными затратами не могут быть признаны расходы при наличии хотя бы одного из следующих критериев:

1. фактически не поступил товар (нематериальные активы), не выполнены работы, не оказаны услуги, не переданы имущественные права;
2. работы выполнены, услуги оказаны индивидуальным предпринимателем, являющимся одновременно лицом, состоящим в трудовых отношениях с плательщиком, и такие услуги, работы относятся к трудовым обязанностям такого лица;
3. работы выполнены, услуги оказаны плательщику (за исключением акционерного общества) организацией (за исключением акционерных обществ), являющейся учредителем (участником) плательщика либо в отношении которой плательщик является учредителем (участником), если такие работы, услуги относятся к обязанностям работника, состоящего с плательщиком в трудовых отношениях [3].

Наличие исключительных критериев в составе экономически обоснованных затрат требует пояснения данного термина. Так, в п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации [5] указано, что под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Требования, выделяемые фискальными ведомствами Российской Федерации, соответствие которым позволяет говорить об обоснованности затрат:

- обусловленность целями получения дохода;
- удовлетворение принципу рациональности;
- обусловленность обычаям делового оборота.

По существу, адаптируя указанные требования к реалиям отечественной практики, допустимо считать, что для признания затрат экономически обоснованными нужно чтобы они были:

- осуществлены в рамках деятельности, направленной на получение дохода;
- произведены с целью получения дохода или уменьшения возможного убытка;
- их необходимость рациональна и может быть обусловлена обычаями делового оборота;
- они не должны быть завышены;
- их величина документально подтверждена.

В противном случае затраты могут быть признаны необоснованными, т.е. противоречащими здравому смыслу. Необоснованные затраты отличаются от нецелевых затрат. Что касается необоснованных затрат, то законодательство устанавливает ряд требований к ведению бухгалтерского учета, в частности, основанием для бухгалтерской записи является первичный учетный документ, прошедший внутренний контроль. Первичный документ нужно составлять при совершении каждого факта хозяйственной жизни, а если это невозможно – непосредственно после его окончания. Такие правила установлены ст. 10 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» [2]. Несоблюдение правил ведения бухгалтерского учета – прямой путь к необоснованности расходов организации. Нецелевым же использованием признается направление, в первую очередь бюджетных, средств на цели, которые не предусмотрены условиями их получения.

Рассматривая обоснованность затрат как основное условие признания расходов в целях налогообложения прибыли, нельзя руководствоваться только основными критериями их обоснованности. Признание тех или иных затрат экономически оправданными и, следовательно, уменьшающими полученные доходы, может быть обусловлено самыми разнообразными обстоятельствами, доказывать наличие или отсутствие которых в каждом конкретном случае обязаны как налогоплательщики, так и налоговые органы. Неоспоримый факт обоснованности затрат- взаимосвязь расходов и предпринимательской деятельности. Согласно ст. 1 Гражданского кодекса Республики Беларусь [6] предпринимательская деятельность – самостоятельная, осуществляемая на свой риск и под свою имущественную ответственность и направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи вещей, от выполнения работ или оказания услуг. Поэтому налогоплательщику нужно сделать так, чтобы из договоров, оправдательных и других документов четко следовало, какие товары были приобретены (услуги оказаны, работы выполнены) и для каких целей они были использованы.

Справедливо отметить, что критерий направленности затрат на получение доходов расплывчат. Согласно определению предпринимательской деятельности она направлена на систематическое извлечение прибыли, но организация не всегда может получить прибыль. Направленность на получение прибыли не означает, что результатом деятельности должна быть прибыль. Все это свидетельствует не о результате деятельности организации, а только о ее намерении.

Термин «затраты» согласно п.2 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов [1] также предполагает получение экономических выгод от произведенных затрат, что свидетельствует о их направленности, а не о том, что затраты признаются обоснованными только в случае получения прибыли. Ошибочно связывать обоснованность затрат и результаты деятельности организации, так как последние зависят не только от размера и вида расходов, но и ряда других факторов, например, конкуренции. Затраты могут быть направлены не на получение доходов, а на снижение предполагаемых убытков.

Рациональность расходов предполагает, что затраты необходимы для осуществления деятельности, они выгодны на основании нескольких возможных вариантов расходования средств и не завышены. Безусловно, рациональность – это один из самых сложных элементов обоснованности затрат, так как под него можно подвести всевозможные причины. В отношении нестандартных затрат, возникающих в организации, бухгалтеру необходимо иметь доказательства своей правоты.

Необходимость несения затрат может быть обусловлена традиционными отношениями, сложившимися в бизнесе. То есть при осуществлении хозяйственных операций необходимо нести дополнительные расходы, которые законодательством не предусмотрены, но без которых организация теряет какие-либо преимущества, не может заключить сделки.

Затраты, удовлетворяющие принципу рациональности, не должны быть завышены. Для этого в статье 131 Налогового кодекса Республики Беларусь [3] в отношении некоторых затрат предусмотрены нормы, например, суточные для командировок и др. В большинстве своем затраты не нормируются, но это не означает, что в случае проверок не возникнет вопрос на предмет завышения затрат.

Пункт 2 статьи 130 Налогового кодекса [3] требует, чтобы затраты удовлетворяли означенным критериям, один из которых – документальное подтверждение. В Налоговом кодексе для целей документального подтверждения понесенных расходов присутствует отсылка к документам бухгалтерского учета. Какие документы должны подтверждать понесенные расходы и как они должны быть оформлены в ряде случаев в бухгалтерском и, соответственно, в налоговом учете четко не определено. Следовательно, ими могут служить любые документы (с учетом соблюдения обязательных реквизитов в соответствии со ст.10 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» [2]) на основании которых можно определить, что расходы имели место, тем самым подтвердить обоснованность затрат.

**Выводы.** Рассматривая сущность затрат на основе их классификации по функциональной роли (производственные и непроизводственные затраты), можно сделать вывод, что категория «экономически обоснованные затраты» характерна и востребована не только в целях налогообложения, но и бухгалтерского учета. Вместе с тем процедура обоснованности затрат требует дальнейшей проработки, уточнения.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.09.2011 № 102.
2. Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 г. N 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности».
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29.12.2009 № 71-З.
4. Конституция Республики Беларусь 1994 года.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.
6. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 г. № 218-З.